

Słupno, dnia 24.04.2024 r.

WBK.310.1.2024

## INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Na podstawie art. 14j § 1 w związku z art. 14b ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 24 stycznia 2024 r., w sprawie udzielenia pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie kwalifikacji przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości Wójt Gminy Słupno uznaje za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we wniosku.

## UZASADNIENIE

W dniu 24 stycznia 2024 r. do Wójta Gminy Słupno wpłynął wniosek  
o wydanie indywidualnej  
interpretacji w zakresie kwalifikacji przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

### **We wniosku przedstawiono następujący opis stanu faktycznego:**

Wnioskodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Polski i jest zarejestrowany jako czynny podatnik VAT w Polsce. Główny zakres prowadzonej przez Spółkę działalności obejmuje obszar hurtowej sprzedaży oraz dystrybucji paliw. Spółka zarządza także siecią stacji paliw.

Wnioskodawca w przyszłości zamierza rozszerzyć zakres prowadzonej działalności poprzez działalność związaną ze stacjami ładowania pojazdów elektrycznych, o których mowa w art. 2 pkt 27 ustawy z 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 875 ze zm.). Przede wszystkim Wnioskodawca występując jako właściciel i operator stacji ładowania planuje umożliwić ładowanie pojazdów elektrycznych zarówno klientom biznesowym (przedsiębiorstwa, głównie podatnicy VAT) oraz konsumentom (osoby fizyczne, nieprowadzące działalności gospodarczej).

Stacje ładowania pojazdów Spółka planuje lokalizować zarówno na gruntach stanowiących jej własność, jak również na gruntach stanowiących własność partnerów biznesowych, które to grunty będą przedmiotem umów dzierżawy. Zgodnie z przyjętym modelem biznesowym, Wnioskodawca planuje rozszerzyć zakres prowadzonej działalności wyłącznie o stacje

ładowania pojazdów:

a) posadowione na fundamencie prefabrykowanym, dedykowanym do konkretnego modelu stacji;

b) przymocowane do powierzchni w postaci betonowej czy żelbetowej płyty parkingowej, jak również do fundamentowej lub stropowej płyty garażu wielostanowiskowego.

Stacje ładowania będą mocowane do ww. fundamentu/powierzchni szpilkami fundamentowymi, na które po posadowieniu (wstawieniu w otwory montażowe stacji) zostaną nałożone nakrętki.

Stacja ładowania pojazdów będzie spełniać warunki techniczne określone w ustawie o elektromobilności i paliwach alternatywnych oraz rozporządzeniu Ministra Energii z dnia 26 czerwca 2019 r, w sprawie wymagań technicznych dla stacji ładowania i punktów ładowania stanowiących element infrastruktury ładowania drogowego transportu publicznego (Dz. U. z 2019 r. poz. 1316). Stacja ładowania pojazdów składać się będzie przede wszystkim z urządzenia technicznego, przewodów do ładowania pojazdów i ewentualnego fundamentu prefabrykowanego. W skład stacji wchodzić będą przede wszystkim następujące elementy techniczne:

- gniazdo ładowania AC,
- dotykowy wyświetlacz,
- przewody,
- czytnik RFID (RFID to technologia, która wykorzystuje fale radiowe do przesyłania danych oraz zasilania elektronicznego układu stanowiącego etykietę obiektu przez czytnik, w celu identyfikacji obiektu),
- obudowa ładowarki z blachy (ściany osłonowe, drzwi, dach urządzenia),
- w środku urządzenia – część energoelektroniki i rozdzielczo-zabezpieczeniowa,
- celem zapewnienia zasilania w stacji ładowania – przewody zasilające, przechodzące poprzez fundament / powierzchnię pod stacją ładowania.

Moc przyłączeniowa stacji wynosić będzie odpowiednio 60 kW / 120 kW / 180 kW. W zależności od wybranej konfiguracji konkretna stacja ładowania może być przeznaczona do ładowania pojazdów elektrycznych wyposażonych w złącze ładowania Combo-2 (Type2/mode4), Combo-2 HPC (Type2/mode4), CHAdeMO, gniazdo AC (Type2/Mode3). Planowany przez Spółkę model stacji ładowania umożliwi w dowolnym momencie przeniesienie jej do innej lokalizacji bez uszkodzenia płyty fundamentowej / powierzchni (np. z wykorzystaniem wózka widłowego).

**Do przedstawionego stanu faktycznego Wnioskodawca zadał następujące pytanie:**

Czy stacja ładowania pojazdów elektrycznych będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

**Stanowisko Wnioskodawcy w odniesieniu do zadanego pytania:**

Zdaniem Wnioskodawcy, stacja ładowania pojazdów elektrycznych nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (z wyłączeniem ewentualnego fundamentu bądź podobnej powierzchni opisanej w zdarzeniu przyszłym).

**Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy:**

1. Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczące przedmiotu i podmiotu opodatkowania.



Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości i obiekty budowlane:

1. grunty,
2. budynki lub ich części,
3. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera również definicje legalne poszczególnych przedmiotów opodatkowania. Za budynek uznaje się taki obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Przez budowlę, natomiast należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który nie jest klasyfikowany jako budynek, jak również jako obiekt małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2023 r. poz. 682), przez obiekt budowlany rozumie się budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Na gruncie regulacji prawa budowlanego przez budynek rozumie się obiekt budowlany, który cechuje się trwałym związaniem z gruntem, wydzielaniem z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 3 pkt 2 ustawy Prawo budowlane). Zatem należy stwierdzić, że definicja budynku zawarta w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jest tożsama z definicją zawartą w ustawie Prawo budowlane.

Treść art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane definiuje budowlę jako każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Różnica pomiędzy definicją budowli zawartą w prawie budowlanym a definicją zawartą w regulacjach podatkowych jest taka, że w ustawie Prawo budowlane ustawodawca wskazał przykładowy katalog obiektów klasyfikowanych obligatoryjnie jako budowla.

Zgodnie z przytoczoną definicją budowli zawartą w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, za budowlę uznaje się również urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, które związane jest z obiektem budowlanym i zapewnia możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane wskazuje, że przez urządzenie budowlane rozumie się urządzenia techniczne

związane z obiektem budowlanym, zapewniającym możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Ciężar ponoszenia podatku od nieruchomości spoczywa na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych, w tym spółkach nieposiadających osobowości prawnej, które są m.in. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). W przypadku Podatku od nieruchomości podstawę opodatkowania stanowi odpowiednio:

1. dla gruntów – powierzchnia,
2. dla budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa,
3. dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – wartość tych budowli określona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych.

Z powyższych przepisów wynika, że na potrzeby podatku od nieruchomości jeden obiekt może być zaklasyfikowany wyłącznie do jednego przedmiotu opodatkowania, tj. albo jako grunt albo jako budynek albo jako budowla.

## 2. Analiza przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego.

Mając na uwadze zarówno treść przytoczonych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy Prawo budowlane, za budowlę objętą podatkiem od nieruchomości uznaje się taki obiekt budowlany, który:

- jest obiektem budowlanym wzniesionym z użyciem wyrobów budowlanych oraz nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury, albo
- jest urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów ustawy Prawo budowlane oraz zapewnia możliwość użytkowania danego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Odnosząc się do przedstawionego przez Spółkę zdarzenia przyszłego oraz opisu urządzenia technicznego w postaci stacji ładowania pojazdów elektrycznych, należy wskazać, że będzie to obiekt, który zostanie wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, a tym samym stanowić będzie obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane. Podatkowa definicja budowli odwołuje się bowiem do definicji obiektu budowlanego w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, która to ustawa definiuje obiekt budowlany jako m.in. budowlę wzniesioną z użyciem wyrobów budowlanych. Tym samym pierwsza przesłanka podatkowej definicji budowli zostanie spełniona, tj. obiekt będzie wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych poprzez przymocowanie urządzenia technicznego do fundamentu. W ocenie Wnioskodawcy opisane we wniosku urządzenie techniczne nie będzie spełniać przesłanek zarówno budynku jak również obiektu małej architektury.

Skoro opisane przez Spółkę urządzenie techniczne zostanie wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych, a także nie będzie spełniało definicji budynku jak i obiektu małej architektury, należy przeprowadzić ocenę czy faktycznie urządzenie to stanowi budowlę.

W ustawie Prawo budowlane wskazano rodzaje przykładowych obiektów, które stanowią budowlę – jednak nie jest to katalog zamknięty, a jedynie przykładowe wyliczenie. Mając jednak na uwadze treść art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. poz. 483) stwierdzić należy, że element konstrukcyjny podatku jakim jest przedmiot



opodatkowania, nie może być ustalany na podstawie domniemania istnienia budowli. Tym samym, wyliczenie zawarte w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane należy uznać za zamknięte dla potrzeb kwalifikacji prawno-podatkowej.

W wyroku z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że za budowlę dla celów podatkowych mogą zostać uznane „jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej (...) mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone aby o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”. Pogląd ten był podkreślany również w późniejszym orzecznictwie, przykładowo w jednym z wyroków wskazano, że „za budowlę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. należy zatem uznać taki obiekt budowlany, który został jednoznacznie wskazany w definicji budowli bądź w innych przepisach u.p.b” (wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2018 r. sygn. II FSK 2742/16). Tożsame stanowisko zostało zaprezentowane w jednej z uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego, w której wskazano, że „do kategorii budowli, objętych opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości, jako przedmiot opodatkowania, mogą zostać zaliczone tylko te obiekty, które zostały wyszczególnione w ustawie, w tym przede wszystkim w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane” (uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r. sygn. III FPS 1/21).

Konieczność dokonywania kwalifikacji poszczególnych obiektów na gruncie podatku od nieruchomości wyłącznie w oparciu o ustawę o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawę Prawo budowlane akcentowana jest również w najnowszym orzecznictwie. Przykładowo w jednym z wyroków Wojewódzki Sąd Administracyjny wskazał: „powyższe oznacza wprost, że w myśl ustawy podatkowej, obiekt budowlany (niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury) oraz urządzenie budowlane (związane z obiektem budowlanym), stanowi budowlę, o ile taki obiekt lub urządzenie jest obiektem lub urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a nie innych przepisów prawa” (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2023 r. sygn. I SA/GI 1542/22). Również w ocenie przedstawicieli doktryny prawa podatkowego wskazuje się, że ocena tego, czy dany obiekt stanowi budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości powinna być dokonywana wyłącznie na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy Prawo budowlane (R. Dowgier i in., Podatki i opłaty lokalne. Komentarz. 2020).

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane ustawodawca nie wymienił wprost stacji ładowania pojazdów elektrycznych, co istotne również w pozostałych przepisach tej ustawy, jak również w załącznikach taki rodzaj obiektu nie został wskazany jak budowla. Tym samym mając na względzie standardy interpretacyjne wyznaczone przez wyrok TK o sygn. P 33/09 stwierdzić należy, że stacje ładowania nie zostały uznane za budowle, a tym samym nie objęto ich zakresem przedmiotowym ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Faktem jest, iż ustawodawca w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane jako budowle wymienił wolno stojące urządzenia techniczne. Tym niemniej w ocenie Spółki opisane we wniosku stacje ładowania pojazdów elektrycznych nie będą stanowiły takiego rodzaju obiektu budowlanego. Przez wolno stojące urządzenie techniczne rozumie się takie urządzenie, które nie jest połączone przestrzennie z żadnym obiektem budowlanym, zarówno z budynkiem jak i budowlą np. fundamentem (W, Morawski w: W, Morawski (red.), T. Brzezicki, K. Lasiński-Sulecki, P. Majka, W. Morawski, ustawa o podatkach i opłatach

lokalnych – komentarz, Gdańsk 2016, s. 101-102). W opisanym zdarzeniu przyszłym wyraźnie podkreślono, że stacje ładowania, które stanowią urządzenie techniczne będą połączone z fundamentem, a zatem z budowlą w rozumieniu ustawy Prawo budowlane i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych lub podobną powierzchnią stanowiącą budowlę. Niemniej jednak należy również wskazać, że za budowlę ustawodawca uważa części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) czy też fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. W opisie zdarzenia przyszłego Spółka wskazuje, że stacja ładowania pojazdów elektrycznych stanowiąca urządzenie techniczne będzie przymocowana do fundamentu, a w niektórych przypadkach np. do betonowej płyty parkingowej bądź stropowej płyty garażu wielostanowiskowego. Wnioskodawca stoi zatem na stanowisku, że w tak opisanym zdarzeniu przyszłym budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie wyłącznie fundament bądź część budowlana (np. betonowa płyta parkingowa).

Przyjęte przez Wnioskodawcę stanowisko znajduje potwierdzenie w wydanych na rzecz Spółki indywidualnych interpretacjach. Należy wskazać że w:

- interpretacji z dnia 14 września 2023 r. znak RFFN4.310.1.2023 wydanej przez Wójta Gminy Chodzież,
- interpretacji z dnia 17 października 2023 r. znak FP.3120.7.3.2023.AL wydanej przez Burmistrza Złocieńca,
- interpretacji z dnia 6 października 2023 r. znak RBP.310.1.2023 wydanej przez Burmistrza Gminy Brok,

organy podatkowe w pełni podzieliły stanowisko Wnioskodawcy, iż w przypadku analogicznych stacji ładowania pojazdów elektrycznych opodatkowaniu podlega wyłącznie część budowlana (np. fundament bądź betonowa płyta parkingowa).

Dodatkowo należy wskazać, że tak zaprezentowany pogląd posiada również odzwierciedlenie w licznych orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo należy wskazać m.in. na następujące wyroki:

- wyroki WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2023 r. o sygn. I SA/GI 1542/22, I SA/GI 1540/22, I SA/GI 1537/22, w których skład orzekający podkreślił, że: „jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie budowlane posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty”.
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 marca 2023 r. sygn. I SA/Gd 1071/22, w którym to orzeczeniu wyraźnie zaakcentowano, że: „ustawodawca rozróżnia jako budowle części budowlane urządzeń technicznych, a co za tym idzie - a contrario - nie uznaje za budowle pozostałych części tych urządzeń”.
- wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 listopada 2022 r. sygn. I SAWr 892/21 gdzie w uzasadnieniu sąd podkreślił, że: „jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane”.
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 lutego 2022 r. sygn. I SA/GI 1173/21 oraz z dnia 23 listopada 2021, r. sygn. I SA/GI 959/21 gdzie sąd zaznaczył, iż „jeśli urządzenia takie



posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie techniczne posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty".

- wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2020 r. sygn. II FSK 2231/18 wskazujący, iż: „jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie budowlane posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty".

- wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2019 r. sygn. II FSK 172/18, w którym zaakcentowano również, że: „odtąd jako budowla opodatkowaniu podlegają obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Nie podlegają natomiast opodatkowaniu urządzenia techniczne, chyba że są to urządzenia techniczne wolnostojące. Jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie budowlane posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty".

- Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2019 r. sygn. II FSK 123/17, w którym to wyroku ponownie zaakcentowano, iż: „mając na uwadze granice ściśle określone przez stan faktyczny, opisany przez spółkę we wniosku o interpretację uznać należy, że w stanie prawnym obowiązującym od dnia 28 czerwca 2015 r., elektrofiltry oraz instalacje odsiarczania spalin, jeżeli stanowią urządzenia techniczne (i nie są ani wolnostojące, ani nie stanowią części budowlanej urządzeń technicznych), nie mogą być uznane ani za obiekty budowlane na gruncie przepisu art. 3 pkt 1 Prawo budowlane, ani za urządzenia budowlane na podstawie art. 3 pkt 9 Prawo budowlane. W tej sytuacji rozważać można jako przedmiot opodatkowania jedynie części budowlane urządzeń technicznych, czyli budowle, zgodnie z art. 3 pkt 3 Prawo budowlane, co przyznaje sama spółka."

Z uwagi na fakt, że ustawodawca na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za budowlę uznaje również urządzenie budowlane zdefiniowane przez ustawę Prawo budowlane, należy przytoczyć wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09, w którym to podkreślono, że podatkiem od nieruchomości mogą być objęte tylko takie urządzenia budowlane które:

- zostały wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, a zatem: „przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki",

- inne urządzenia techniczne, które nie są wymienione w treści art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, pod warunkiem, że zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego będącego budowlą zgodnie z jego przeznaczeniem.

Mając na uwadze wyżej przytoczone orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, które cytowane jest w najnowszych orzeczeniach sądów administracyjnych (por. m.in. wyrok NSA z dnia 22 listopada 2022 r. sygn. III FSK 257/22 czy Uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 października 2022 r. sygn. III FPS 2/22) stwierdzić należy, że

opisana we wniosku przez Wnioskodawcę stacja nie spełnia przesłanek uznania jej za urządzenie budowlane. Po pierwsze, stacje ładowania pojazdów elektrycznych nie zostały wprost wskazane w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane. Po drugie, nie spełnia ona funkcji służebnej w stosunku do obiektu budowlanego. Nie sposób przyjąć, aby to stacja ładowania składająca się z poszczególnych elementów technicznych zapewniała możliwość użytkowania fundamentu lub podobnej powierzchni (w przedstawionym zdarzeniu przyszłym występujących jako obiekt budowlany) zgodnie z jego przeznaczeniem. Przeciwnie, to ten fundament będzie zapewniał, aby urządzenie techniczne w postaci stacji ładowania pojazdów mogło być używane zgodnie z przeznaczeniem.

Okoliczność, że opisana przez Spółkę stacja ładowania nie stanowi urządzenia budowlanego w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, został potwierdzony w otrzymanych przez Spółkę wskazanych wyżej interpretacjach. Przykładowo, w tym zakresie Burmistrz Gminy Brok w interpretacji indywidualnej z dnia 6 października 2023 r. znak RBP.310.1.2023 stwierdził, że: *„Opisana we wniosku przez wnioskodawcę stacja ładowania pojazdów elektrycznych nie została wprost wskazana jako urządzenie budowlane w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, nie sposób przyjąć aby stację ładowania zakwalifikować jako urządzenie budowlane, a tym samym jako budowlę na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”*.

Argumentacja przedstawiona przez Spółkę znajduje również potwierdzenie w ugruntowanym orzecznictwie. Przykładowo należy wskazać m.in. na:

- wyroki WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2023 r. o sygn. I SA/GI 1542/22, I SA/GI 1540/22, I SA/GI 1537/22, w których skład orzekający wskazał, że: *„w rozpatrywanej sprawie trudno uznać, by Instalacja Odsiarczania Spalin, jak i elektrofiltry pełniły rolę służebną wobec fundamentu, na którym zostały posadowione, bowiem to części budowlane (fundamenty i podpory) pełnią wobec nich taką funkcję. Nie można więc zasadnie wywodzić, że stanowią one "urządzenie budowlane", ani też wolno stojące instalacje lub urządzenia (z uwagi na posadowienie ich na fundamencie) w ujęciu Prawo budowlane, a co za tym idzie przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. To zaś oznacza, że jedynie fundamenty pod nimi stanowią budowle podlegające opodatkowaniu”*.

- wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2022 r. sygn. III FSK 740/22 wskazujący, iż: *„zasadny wobec tego jest wniosek, że stacje transformatorowe zapewniają możliwość użytkowania pozostałych elementów zespołu prądotwórczego, zgodnie z ich przeznaczeniem, a nie części budowlanej tej instalacji. To raczej – jak zauważył NSA – część budowlana infrastruktury fotowoltaicznej służy zapewnieniu prawidłowego funkcjonowania elementów prądotwórczych, jak panele, a nie odwrotnie. Z tego punktu widzenia i z perspektywy ustawy podatkowej, części budowlane instalacji fotowoltaicznej oraz panele i falowniki stanowią odrębne obiekty, z których tylko pierwszy kwalifikowany jest do budowli objętych podatkiem od nieruchomości. Skoro wobec tego panele fotowoltaiczne oraz falowniki nie są traktowane jako budowla w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 p.b, to powiązane z nimi użytkowo stacje transformatorowe, tworząc razem zespół prądotwórczy, nie mogą zostać uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 p.b”* (wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2022 r. sygn. III FSK 740/22).

- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 lutego 2022 r. sygn. I SA/GI 1173/21, gdzie skład



orzekający zaznaczył, że: „stąd w orzecznictwie sądownoadministracyjnym wypracowano pogląd, że o urządzeniu można mówić wówczas, gdy istnieje już pewien nośnik w postaci obiektu lub budowli, z którym dane urządzenie pozostaje w funkcjonalnym związku i na którym ma być zainstalowane”.

• wyrok NSA z dnia 22 października 2014 r. sygn. II OSK 956/13 również akcentujący konieczność występowania związku funkcjonalnego pomiędzy urządzeniem technicznym a obiektem budowlanym: „jak wynika z powyższej definicji, charakterystyczną cechą urządzenia **budowlanego jest jego funkcjonalny związek z obiektem budowlanym. Urządzenia techniczne niezwiązane funkcjonalnie z obiektem budowlanym, a służące innym celom, nie mogą być uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9. (...) stąd w orzecznictwie sądownoadministracyjnym wypracowano pogląd, że o urządzeniu można mówić wówczas, gdy istnieje już pewien nośnik w postaci obiektu lub budowli z którym dane urządzenie pozostaje w funkcjonalnym związku i na którym ma być zainstalowane**”.

Podsumowując, zdaniem Spółki w tak opisanym zdarzeniu przyszłym za budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powinien zostać uznany wyłącznie fundament bądź podobna powierzchnia opisana w zdarzeniu przyszłym (np. betonowa płyta parkingowa do której stacja będzie przymocowana). Stacje ładowania pojazdów elektrycznych nie zostały wymienione zarówno w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy jak również w załącznikach do niej – a tym samym, nie mogą być uznane za budowlę. Mając na uwadze, że urządzenia te będą posadowione na fundamencie bądź elemencie budowlanym (np. betonowej płycie parkingowej), bezsprzecznym jest, iż w zależności od okoliczności to ten fundament bądź podobna powierzchnia będzie podlegać wyłącznie opodatkowaniu. Nie sposób również przyjąć, aby stacje ładowania zakwalifikować jako urządzenie budowlane, a tym samym jako budowlę na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Brak jest wskazania w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane stacji ładowania pojazdów elektrycznych. Urządzenia te nie będą również występowały w roli służebnej do obiektu budowlanego, ponieważ to fundament bądź podobna powierzchnia np. betonowa płyta parkingowa (stanowiące budowlę w opisanym stanie faktycznym) będą zapewniały możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

#### **Stanowisko organu podatkowego:**

Zgodnie z art. 14b § 1 oraz art., 14j ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz stosownie do swojej właściwości wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).

Zgodnie z art. 14b § 2 i § 3 Ordynacji podatkowej wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych, natomiast składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

W myśl art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący

opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

Z perspektywy przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych regulujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości podstawowe znaczenie ma ustalenie, czy dany obiekt stanowi obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane), ponieważ zgodnie z definicjami budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tylko taki obiekt może stanowić budynek lub budowlę podlegające opodatkowaniu. Zatem w pierwszej kolejności ustalić należy, czym jest stacja ładowania samochodów elektrycznych i jak można zakwalifikować ją z perspektywy przepisów prawa budowlanego. Podkreślić należy, iż z perspektywy podatkowej urządzenie do ładowania samochodów elektrycznych funkcjonują w różnych wariantach. Ładowarki różnią się pomiędzy sobą nie tylko mocą, ale również sposobem posadowienia (lub jego brakiem). Pod tym względem wyróżnić można ładowarki budynkowe (stanowiące wyposażenie budynku, przytwierdzone do jego konstrukcji np. w garażu), słupkowe (posadowione na fundamencie poza budynkiem) oraz przenośne (nie posadowione na stałe w jednym miejscu). Pojęcia „punktu ładowania” oraz „stacji ładowania” posiadają swoje definicje legalne zawarte w ustawie z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych. Zgodnie z art. 2 pkt 17 tej ustawy przez punkt ładowania rozumie się urządzenie umożliwiające ładowanie pojedynczego pojazdu elektrycznego, pojazdu hybrydowego i autobusu zeroemisyjnego oraz miejsce, w którym wymienia się lub ładuje akumulator służący do napędu tego pojazdu. Z art. 2 pkt 18 tej samej ustawy wynika, iż punkt ładowania o normalnej mocy – punkt ładowania o mocy mniejszej lub równej 22 kW, z wyłączeniem urządzeń o mocy mniejszej lub równej 3,7 kW zainstalowanych w miejscach innych niż ogólnodostępne stacje ładowania, w szczególności w budynkach mieszkalnych oraz art. 2 pkt 19 punkt ładowania o dużej mocy – punkt ładowania o mocy większej niż 22 kW. Jednocześnie zgodnie z art. 2 pkt 27 ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych przez stację ładowania rozumie się:

a). urządzenie budowlane obejmujące punkt ładowania o normalnej mocy lub punkt ładowania o dużej mocy, związane z obiektem budowlanym, lub

b). wolnostojący obiekt budowlany z zainstalowanym co najmniej jednym punktem ładowania o normalnej mocy lub punktem ładowania o dużej mocy

- wyposażone w oprogramowanie umożliwiające świadczenie usług ładowania, wraz ze stanowiskiem postojowym oraz, w przypadku gdy stacja ładowania jest podłączona do sieci dystrybucyjnej w rozumieniu ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne, instalacją prowadzącą od punktu ładowania do przyłącza elektroenergetycznego.

Z powyższych przepisów wynika, że przez „punkt ładowania” należy rozumieć urządzenie techniczne – ładowarkę samochodu elektrycznego, która samodzielnie pozostaje poza zakresem zainteresowania prawa budowlanego. Obiektem budowlanym może być natomiast „stacja ładowania”, która jest wyposażona w „punkt ładowania”. Należy zauważyć, iż przytoczona definicja stacji ładowania nie zawiera odesłania do przepisów prawa budowlanego, przy czym posługuje się pojęciami „urządzenie budowlane” oraz „wolnostojący obiekt budowlany”, którymi posłużył się ustawodawca w przepisach ustawy



Prawo budowlane. Urządzenie budowlane posiada definicję legalną w przytoczonej wyżej ustawie można zatem przyjąć, że definicja ta powinna być używana również na gruncie ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych oraz znaleźć zastosowanie do ustalania kwestii związanych z opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane urządzeniem budowlanym jest urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki. Definicję stacji ładowania będącej urządzeniem budowlanym mogłaby spełnić, na gruncie prawa budowlanego, ładowarka budynkowa tj. urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym (budynkiem), zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem (przesłankę tę można uznać za spełnioną uznając, że funkcją garażu jest m.in. zasilanie samochodu elektrycznego), o ile uznamy, że jest ona podobna do wskazanych w przepisie „przyłączy i urządzeń instalacyjnych”. Nieco bardziej skomplikowana jest kwestia „wolnostojącego obiektu budowlanego”, albowiem przepisy ustawy Prawo budowlane nie definiują pojęcia „wolnostojący”, przy czym posługują się tym terminem np. wymieniając „wolnostojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne” jako przykład budowli (art. 3 pkt 3). W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że przez wolnostojące urządzenie techniczne należy rozumieć takie urządzenie, które nie jest połączone przestrzennie z żadnym obiektem budowlanym, a więc zarówno z budynkiem jak i budowlą (np. fundamentem). Analiza przepisów ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych może prowadzić do wniosku, że autorzy przepisów wyróżniając obok stacji będącej urządzeniem budowlanym (a więc ładowarki budynkowej), stację ładowania będącą wolnostojącym obiektem budowlanym, mieli prawdopodobnie na myśli ładowarki słupkowe. Należy przy tym wskazać, iż te ostatnie zawsze posiadają fundament, a więc nie stanowią wolno stojących urządzeń technicznych wymienionych w definicji budowli zawartej w ustawie Prawo budowlane. Wydaje się więc, że na gruncie ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych przez „wolnostojący obiekt budowlany” należy rozumieć po prostu stację ładowania zlokalizowaną poza budynkiem, również w sytuacji gdy jest posadowiona na fundamencie, a więc odmiennie niż przyjęło się interpretować pojęcie „wolno stojący” na gruncie podatku od nieruchomości. Z perspektywy podatku od nieruchomości należy ustalić czy któryś z typów stacji ładowania samochodów elektrycznych stanowi opodatkowaną budowlę, którą zgodnie z definicją zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Zgodnie z definicją budowli na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jak również przepisów ustawy Prawo budowlane do których definicja ta się odwołuje, urządzenia techniczne nie stanowią budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, przy czym budowlę mogą stanowić ich części budowlane oraz fundamenty. Wyjątkiem od tej zasady jest urządzenie techniczne stanowiące urządzenie budowlane, przy czym mając na uwadze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, odnosi się to wyłącznie do urządzeń technicznych literalnie wskazanych w definicji urządzenia budowlanego z art.



3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane: przyłączy i urządzeń instalacyjnych, w tym służących oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków. Przykładowo, jak podnosi się w orzecznictwie, nie stanowią opodatkowanych budowli transformatory (np. wyrok NSA z 4 kwietnia 2010 r. sygn. akt II FSK 2112/08) oraz urządzenia redukcyjno-pomiarowe gazu (np. wyrok NSA z 1 sierpnia 2018 r. sygn. akt II FSK 1950/16), ponieważ zbyt mocno różnią się od urządzeń wskazanych w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane.

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie będą podlegać ładowarki przenośne. Przede wszystkim nie stanowią one obiektów budowlanych (nie są skonstruowane z użyciem materiałów budowlanych) oraz nie są związane z obiektem budowlanym (a więc nie można ich uznać za urządzenie budowlane). Nie posiadają również części budowlanych (fundamentów), które można by uznać za budowle. Jednocześnie fakt, iż są podłączane do sieci energetycznej z oczywistych względów nie może powodować uznania ich za podlegający opodatkowaniu element tejże sieci – są jedynie urządzeniem technicznym wykorzystującym energię elektryczną (np. wyrok NSA z 7 lipca 2015 r. sygn. akt II FSK 1673/13, potwierdzający, iż opodatkowanych podatkiem od nieruchomości budowli nie stanowią transformatory). W przypadku ładowarek budynkowych funkcję ich części budowlanej – fundamentu pełni konstrukcja budynku, w którym są zainstalowane. Ponieważ budynek stanowi na gruncie podatku od nieruchomości odrębny przedmiot opodatkowania (opodatkowany od swojej powierzchni użytkowej), wartość części budowlanej nie powiększa w tym przypadku podstawy opodatkowania budowli. Przepisy ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych jako jeden z typów stacji wymieniają stację ładowania będącą urządzeniem budowlanym, nie oznacza to jednak automatycznie możliwości uznania ładowarki powiązanej z budynkiem za urządzenie budowlane będące opodatkowaną budowlą. Jak wskazano powyżej byłoby to możliwe tylko, jeśli ładowarka byłaby urządzeniem wprost wskazanym w definicji urządzenia budowlanego z art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane. Jeśli zgodnie z linią orzecniczą NSA transformatory i urządzenia redukcyjne gazu są nie dość podobne do „przyłączy i urządzeń instalacyjnych” by opodatkować je podatkiem od nieruchomości, to należy uznać, że tym bardziej podatkiem nie można objąć ładowarki samochodów elektrycznych. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości wystąpi zatem wyłącznie w przypadku ładowarek słupkowych (czyli „stacji ładowania będących wolnostojącymi obiektami budowlanymi” zgodnie z nomenklaturą ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych). Nie będzie opodatkowaną budowlą samo urządzenie ładujące („punkt ładowania” zgodnie z ustawą o elektromobilności i paliwach alternatywnych), które podobnie jak w przypadku ładowarek przenośnych i budynkowych stanowi niepodlegające regulacji prawa budowlanego (oraz podatki od nieruchomości) urządzenie techniczne. Tym co odróżnia jednak ładowarki przenośne i słupkowe jest posiadanie przez te ostatnie fundamentów. Fundament pod urządzenie techniczne, jako budowla wymieniona literalnie w definicji budowli z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od swojej wartości.

Podsumowując, chcąc określić czy dana stacja ładowania samochodów elektrycznych wiąże się z obciążeniem podatkiem od nieruchomości, należy w pierwszej kolejności ustalić z jakim typem ładowarki mamy do czynienia. Zarówno ładowarki przenośne jak i budynkowe nie posiadają elementów, które mogłyby zostać uznane za budowle na gruncie przepisów o podatku od nieruchomości. Jedynie w przypadku ładowarek słupkowych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla podlegać



może ich fundament, przy czym w każdym przypadku poza zakresem opodatkowania znajduje się urządzenie ładujące. Dla traktowania stacji ładowania na potrzeby podatku od nieruchomości nie ma znaczenia sposób ich zakwalifikowania w rejestrze środków trwałych. Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych posiadają własne definicje przedmiotu opodatkowania (odwołujące się do prawa budowlanego), a więc dla podatku od nieruchomości nie ma znaczenia, do jakiej grupy KŚT podatnik zakwalifikuje ładowarkę – ważne są wyłącznie jej cechy konstrukcyjne (w szczególności fakt zlokalizowania poza budynkiem i posiadania fundamentu).

Wójt Gminy Słupno po rozpatrzeniu wniosku w świetle obowiązującego stanu prawnego, w oparciu o linię orzeczniczą oraz dostępne interpretacje prawa podatkowego uznaje stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego za prawidłowe.

W świetle powyższego uznać należy, iż stacja ładowania pojazdów elektrycznych nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (z wyłączeniem ewentualnego fundamentu bądź podobnej powierzchni opisanej w zdarzeniu przysłym).

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

### **Pouczenie**

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa w dwóch egzemplarzach, w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Dz. U. z 2023 r., poz. 1634 ze zm.), za pośrednictwem organu który wydał interpretację – Wójta Gminy Słupno.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

§ 2. Przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

  
WÓJT  
Marcin Zawadka